

**Audience publique du 14 juillet 2003**

Recours formé par les époux ... et ..., ...  
contre deux bulletins de l'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition ...  
en matière d'impôt sur le revenu

-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 16055 du rôle et déposée en date du 27 février 2003 au greffe du tribunal administratif par Maître Fernand ENTRINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ..., ..., et ..., ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1991 émis le 30 mai 1996, ainsi que du bulletin rectificatif émis le 26 août 1999 par le bureau d'imposition ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 27 mai 2003 ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment les bulletins déférés ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Florence HOLZ, en remplacement de Maître Fernand ENTRINGER et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 juillet 2003.

-----

Considérant qu'un bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 30 mai 1996 par le bureau d'imposition ... concernant l'année fiscale 1991 a retenu à l'encontre de Monsieur et Madame ...-..., imposés collectivement, un bénéfice d'une profession libérale à hauteur de 6.542.485.- LUF ;

Que par courrier recommandé du 1<sup>er</sup> juillet 1996, Monsieur ... a formulé une réclamation en déclarant contester le montant des revenus fixés, tout en relevant que suivant déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1991, le revenu imposable déclaré était de 1.991.348.- LUF et en sollicitant la communication du détail des calculs du bureau d'imposition ;

Que cette réclamation a été rappelée par Monsieur ... à travers son courrier recommandé du 26 juillet 1999 ;

Qu'en date du 26 août 1999 le bureau d'imposition ... a émis un bulletin de l'impôt sur le revenu rectificatif pour l'année 1991, en application du paragraphe 222.1 n° 1 et 2 de la loi générale des impôts, dite *Abgabenordnung* « AO », amendant le bulletin précité du 30 mai

1996 concernant les dépenses spéciales retenues sur base des dispositions de l'article 111 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé LIR, en relation avec une assurance-vie ;

Que par requête de leur mandataire de l'époque, les époux ... et ... ont fait introduire en date du 3 septembre 1999 une réclamation à l'encontre du bulletin rectificatif émis le 26 août 1999 ;

Considérant qu'en l'absence de décision du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », statuant sur les réclamations respectivement introduites à l'encontre des bulletin et bulletin rectificatif sur le revenu de l'année 1991, les époux ... et ... ont fait déposer en date du 27 février 2003 un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation desdits bulletins ;

Qu'au fond, ils concluent à l'annulation des deux bulletins déferés, en attaquant principalement le bulletin rectificatif, pour non respect des dispositions du paragraphe 205, alinéa 3 AO, tout en faisant valoir « *qu'ils ignorent tout de l'imposition retenue et notamment du « bénéfice de profession libérale » de 6.542.485.- LUF contre un montant déclaré de 1.991.348.- LUF* » ;

Considérant qu'en raison des dispositions combinées de l'article 8.3 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 AO, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre les deux bulletins d'imposition déferés ;

Qu'il s'ensuit qu'en toute occurrence le recours en annulation formé en ordre subsidiaire est irrecevable ;

### **Quant au bulletin d'imposition émis le 30 mai 1996**

Considérant que le délégué du Gouvernement conclut à la recevabilité du recours en tant qu'introduit par Monsieur ..., tout en invoquant l'irrecevabilité du recours formé par Madame ..., à défaut de réclamation formulée par elle devant le directeur ;

Considérant que la réclamation formulée le 1<sup>er</sup> juillet 1996 à l'encontre du bulletin d'imposition émis le 30 mai 1996 émane du seul Monsieur ... sans que son contenu n'englobe d'une quelconque manière l'épouse ... ;

Qu'il s'ensuit que le recours est irrecevable *omissio medio*, en tant qu'émanant de Madame Antoinette ... pour défaut de réclamation valablement introduite à l'encontre du bulletin déferé du 30 mai 1996 ;

Que le recours ayant été formulé suivant les formes et délai prévus par la loi par Monsieur ..., il est recevable en tant qu'introduit à l'encontre dudit bulletin du 30 mai 1996 ;

Considérant qu'au fond, le délégué du Gouvernement conclut au caractère non justifié du recours en ce que le bénéfice d'une profession libérale contesté reposerait sur un bulletin d'établissement séparé et en commun de bénéfices émanant du bureau d'imposition sociétés 3, ainsi que Monsieur ... l'aurait admis lui-même à travers sa lettre de rappel de réclamation précitée du 26 juillet 1999 ;

Considérant qu'il résulte des pièces versées au dossier que le montant du bénéfice d'une profession libérale retenu à concurrence de 6.542.485.- LUF à travers le bulletin déféré du 30 mai 1996 se dégage directement et entièrement du bulletin d'établissement séparé et en commun de bénéfice émanant du bureau d'imposition sociétés 3, émis le 4 avril 1996, au regard de 100 parts détenues par Monsieur ... lui-même sur un total de 100 parts dans la société civile ..., établie à L-... ;

Qu'ainsi que le relève le délégué du Gouvernement, Monsieur ... a indiqué dans son courrier précité du 26 juillet 1999 « *à titre d'information, veuillez noter également que le bureau d'imposition 3, à l'origine de ce problème, avait adressé une comparaison de fortune dont copie en annexe, laquelle faisait également l'objet d'une contestation* », contestation dont n'est pas actuellement saisi le tribunal ;

Considérant que le paragraphe 232, alinéa 2 AO dispose que « *liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden* » ;

Considérant qu'en application du paragraphe 232, alinéa 2 AO prérelaté, le demandeur n'est pas admis à soulever dans le cadre du recours dirigé contre un bulletin d'imposition des moyens tenant à la légalité ou au bien-fondé d'un bulletin d'établissement séparé et en commun de bénéfices, ayant acquis l'autorité de chose décidée, posé à sa base ;

Que le demandeur n'ayant pas établi en l'espèce que le bulletin d'établissement du 4 avril 1996 n'aurait pas acquis l'autorité de chose décidée, force est au tribunal de déclarer inadmissible tant le moyen tenant à la non-observation du paragraphe 205, alinéa 3 AO – la différence critiquée du bénéfice d'une profession libérale de l'année d'imposition 1991 ne résultant point d'une appréciation des faits, mais d'un élément de droit a priori définitif, le bulletin d'établissement, dont le demandeur a manifesté avoir eu connaissance en temps utile – de même que la question de fond, le montant retenu du bénéfice d'une profession libérale lequel résulte intégralement du bulletin d'établissement en question ;

Que le recours, appuyé sur ces deux moyens, est dès lors à déclarer non fondé en ce qu'il est dirigé contre le bulletin déféré du 30 mai 1996 ;

### **Quant au bulletin rectificatif du 26 août 1999**

Considérant que le représentant étatique de faire remarquer que le recours dirigé contre le bulletin rectificatif du 26 août 1996 n'est recevable que dans les limites de la rectification opérée ;

Considérant que les époux ... et ... ayant fait introduire dans les délais une réclamation contre le bulletin rectificatif du 26 août 1999, le recours sous analyse n'est pas irrecevable *omisso medio* pour défaut de réclamation adressé au directeur ;

Considérant que le paragraphe 234 AO dispose que « *bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, zum Beispiel in den Fällen des § 92 Absatz 3 und der §§ 94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht* »;

Considérant qu'il est constant que le bulletin rectificatif du 26 août 1999 a été établi sur base du paragraphe 222 AO auquel renvoie le paragraphe 234 AO prérelaté ;

Considérant que suivant les dispositions du paragraphe 234 AO, la recevabilité du recours contre un bulletin rectificatif est conditionnée par les limites de la rectification opérée;

Considérant qu'il appert que le recours porté contre le bulletin rectificatif du 26 août 1999 est à son tour basé sur la violation du paragraphe 205 alinéa 3 AO, ainsi que sur les critiques formulées contre la fixation du bénéfice d'une profession libérale porté au montant de 6.542.485.- LUF ;

Considérant que ni à travers la réclamation, ni dans le cadre du recours les demandeurs ne critiquent le bulletin rectificatif en ce qu'il a modifié vers le bas le montant des primes d'assurance-vie à déduire au titre de dépenses spéciales sur base de l'article 111 LIR, étant constant qu'ils mettent uniquement en exergue la violation alléguée du paragraphe 205, alinéa 3 AO en relation avec la fixation du bénéfice d'une profession libérale à plus du triple du montant déclaré ;

Qu'il s'ensuit que le bulletin d'impôt rectificatif du 26 août 1999 n'est point entrepris pour des motifs s'inscrivant dans les limites de la rectification opérée ;

Que partant, sur base des dispositions du paragraphe 234 AO, il n'a pas été valablement déféré ;

Que le recours encourt dès lors l'irrecevabilité en ce qu'il est dirigé contre ledit bulletin rectificatif du 26 août 1999 ;

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;

#### **Quant au bulletin du 30 mai 1996**

déclare le recours en réformation irrecevable en tant qu'émanant de Madame ... ;

le déclare recevable pour le surplus ;

au fond le dit non justifié, partant en déboute ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

#### **Quant au bulletin rectificatif du 26 août 1999**

déclare le recours irrecevable ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 juillet 2003 par :

M. Delaporte, premier vice-président,  
M. Schroeder, juge,  
Mme Thomé, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte